



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11020.005236/2007-03
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-004.091 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2014
Matéria CONT PREV. -
Recorrente FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/03/2003

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Como a fiscalização declarou ter verificado os recolhimentos no período fiscalizado, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN.

DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO

É atribuída à fiscalização da antiga SRP, hoje Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurados empregados da empresa contratante, desde que presentes os requisitos do art. 12, I, "a", da Lei n. 8.212/91.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA "C", DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea "c", do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado,) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 12/2007, anteriores a 01/2008, nos termos do voto do Relator; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Andrea Brose Adolfo e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Andrea Brose Adolfo, bem como os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Wilson Antonio de Souza Correa, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos empregados.

Conforme o relatório fiscal, o fato gerador das contribuições apuradas ocorreu com a prestação de serviços, à notificada, de professores considerados segurados empregados pela fiscalização, por ter sido constatada a presença dos requisitos caracterizadores da relação de emprego, quais sejam, pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade.

O agente notificante informa que as contribuições ora lançadas foram apuradas a partir de documentos como Folhas de Pagamento Contribuintes Individuais, GFIPs, RPAs, Planilhas de Conteúdos Programáticos e Conteúdos Desenvolvidos, e Relatórios de Frequência, nos quais constam informações sobre a disciplina ministrada, nome do professor, horário, período, nome dos alunos, aproveitamento, notas e controle e frequência dos mesmos.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 10-17.654, da 6ª Turma da DRJ/POA, julgou o lançamento procedente em parte, acatando a preliminar de decadência, e excluindo do débito os valores lançados entre as competências 01/2002 e 11/2002, inclusive.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo, alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega que a recente MP 446/2008 reconhece o caráter filantrópico das entidades beneficentes de assistência social e das pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que tenham por finalidade a prestação de serviços na área de assistência social, saúde ou educação, como é o caso da ora recorrente, e que, reconhecido o caráter filantrópico da recorrente, a ela não podem ser exigidas contribuições como se não tivesse isenção ou imunidade, pelo que deve ser arquivado o presente processo, pela perda do objeto em que se fundamenta.

No mérito, reitera que tais professores não foram empregados da FUCS, mas apenas ministraram aulas em cursos de pós-graduação, mestrado ou doutorado ou outros cursos de curta duração e por isso não mantêm relação de emprego com a Instituição.

Reafirma a incompetência do auditor fiscal para desconsiderar e autuar relações entre pessoas jurídicas e declarar a existência de vínculo empregatício, sendo a competência para tais atos é da Justiça do Trabalho ou, em elástica interpretação, da Fiscalização do Ministério do Trabalho.

Discorre sobre cada elemento caracterizador da relação de emprego para tentar demonstrar que nenhum deles está presente na relação existente entre a recorrente e os professores listados pela fiscalização.

Defende que uma empresa pode ter contrato para prestação de serviços ligada à sua atividade, podendo tais contratos serem perfeitamente celebrados com pessoa que

futuramente passe a condição de empregado, não sendo tais fatores suficientes para caracterizar a existência de relação de emprego.

Observa que não existem provas para sustentar o lançamento, sendo que a Fiscalização deveria, na busca da verdade real, trazer outros elementos para compor o lançamento do tributo que entende devido e, não o fazendo, acabou por contaminar todo o lançamento.

Registra que a alegada perda da isenção patronal, levada a cabo pelo INSS, não prevalece ante os critérios fixados em lei e que garantem à recorrente não apenas o direito à isenção, mas o benefício maior da imunidade tributária.

Renova o pedido de prova pericial, em caso de subsistir parcela do lançamento ou do crédito tributário, e insurge-se contra seu indeferimento pela primeira instância administrativa .

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Decadência. Súmula CARF 99.

Com fundamento no art. 72, §4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), com relação à decadência aplicamos o conteúdo do **Súmula CARF 99**, *in verbis*:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Observamos que a fiscalização declarou no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (TEPF), fls. 46 ter analisado comprovantes de recolhimento no período fiscalizado, logo, conforme acima explanado, é de ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN. Tendo sido o lançamento cientificado em 12/2007, o fisco poderia efetuar o lançamento para fatos geradores posteriores a 11/2002. Todos os fatos geradores anteriores a tal competência, inclusive esta, estão atingidos pelo prazo de caducidade.

Preliminarmente, a recorrente alega que a MP 446/2008 reconhece o caráter filantrópico da recorrente e, portanto, a ela não podem ser exigidas contribuições como se não tivesse isenção ou imunidade, pelo que deve ser arquivado o presente processo, pela perda do objeto em que se fundamenta.

Equivoca-se a recorrente ao afirmar que a MP 446 reconheceu seu caráter filantrópico. A referida MP tratou apenas da certificação das entidades beneficentes, sem alterar os requisitos para desfrute da isenção/imunidade das entidades.

Ademais, a recorrente teve sua isenção/imunidade cancelada, conforme relatado pela fiscalização em fls. 48, em decisão que atingiu a definitividade em 2005.

Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada.

No mérito, a notificada defende o entendimento de que a caracterização de vínculos empregatícios extrapola a competência do auditor fiscal e que somente a Justiça do Trabalho é competente para reconhecer vínculo empregatício, conforme art. 114 da Carta Magna.

Contudo, restou comprovada, nos autos, a ocorrência de todos os requisitos necessários para a caracterização da relação de emprego, exigidos pelo art. 12, I, "a" da Lei nº 8.212/91 c/c art. 9.º, I, "a", do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, quais sejam, a não-eventualidade (habitualidade), a remuneração e a subordinação.

Aplica-se portanto, ao caso, o artigo 9º, da Consolidação das Leis do Trabalho, que considera nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos nela contidos

E como o parágrafo 2.º do art. 229 do Decreto 3.048/99, permite ao Auditor Fiscal desconsiderar o vínculo pactuado, a Auditoria, ao verificar a ocorrência dos requisitos da relação de emprego, agiu em conformidade com ditames legais e enquadrando corretamente os trabalhadores como empregados da notificada para efeitos da legislação previdenciária.

Esse enquadramento será automático sempre que estiverem presentes, na prestação do serviço, os pressupostos da relação de emprego, quais sejam, a remuneração, a habitualidade e a subordinação, porque a lei assim determina, mesmo que no contrato formalizado entre as partes esteja definido de forma diversa, pois a relação de emprego não é aferida pelos elementos formais do ajuste, mas do conteúdo emergente de sua execução.

Dessa forma, ao contrário do que entende a recorrente, desde que presentes os requisitos do art. 12, I, "a", da Lei nº 8.212/91, pode sim o Auditor Fiscal desconsiderar a contratação do segurado como contribuinte individual para considerá-lo como empregado da contratante, exclusivamente para fins de recolhimento da contribuição previdenciária, pois houve a ocorrência do fato gerador.

Ademais, conforme os Acórdãos trazidos na decisão recorrida, os nossos Tribunais já vêm decidindo que o Fisco pode autuar empresa se esta deixar de recolher contribuições previdenciárias em relação às pessoas que ela julgue com vínculo empregatício e, caso discorde, a empresa dispõe do acesso à Justiça do Trabalho afim de questionar a existência do vínculo.

Nesse sentido, não houve extrapolação de competência, uma vez que a empresa ainda pode recorrer à justiça do Trabalho.

E, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Nesse sentido e por tudo que foi exposto no Relatório Fiscal, entendo que restou comprovada, nos autos, a relação de emprego entre a FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços como professores.

Os julgados trazidos pela recorrente apenas reforçam a competência da auditoria fiscal de, constatada a presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego, desconsiderar o vínculo pactuado.

Insta salientar que, conforme art. 114, I da CF/88, compete à Justiça do Trabalho processar e julgar as ações oriundas da relação de trabalho, não havendo, portanto, invasão de competência, uma vez que a autoridade fiscal apenas constituiu o crédito previdenciário incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, mas não julgou, com atributo de coisa julgada, a relação de emprego, pois que esta última matéria é de competência da Justiça do Trabalho.

A autoridade fiscalizadora em questão tem competência para efetuar o lançamento, uma vez que é, sim, atribuição inerente ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil verificar a ocorrência de fatos geradores das contribuições previdenciárias, lançando os respectivos tributos, e enquadrar a pessoa física como segurado obrigatório da Previdência Social, independentemente da forma jurídica que foi adotada, a qual, por vezes, pode mascarar tal condição, nos termos do art. 33, *caput* da Lei nº 8.212/91.

Assim, em respeito ao Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de fato gerador, pode superar o negócio jurídico para aplicar a lei tributária aos verdadeiros participantes do negócio.

Esse é o entendimento consolidado do Colendo Superior Tribunal de Justiça, conforme manifestação exarada pelo eminente Ministro CASTRO MEIRA, quando do julgamento do REsp nº 575.086/PR, em 21/03/2006, *verbis* :

”O reconhecimento da relação de emprego para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento de contribuições previdenciárias é independente do exame na Justiça Trabalhista. A autarquia previdenciária por meio de seus agentes e fiscais tem competência para reconhecer o vínculo trabalhista, porém, somente para fins de fiscalização, arrecadação e lançamento da contribuição previdenciária, mas à Justiça do Trabalho cabe reconhecer o vínculo trabalhista e os direitos advindos. O agente fiscal do INSS exerce atos próprios quando expede notificação de lançamento referente a contribuições devidas sobre pagamentos efetuados, podendo submeter-se tal avaliação administrativa ou judicial.” (grifei)

A competência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil para caracterização de empregado para fins previdenciários tem sido agasalhada pela jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça, conforme os arestos a seguir:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INSS.
FISCALIZAÇÃO DE EMPRESA. CONSTATAÇÃO
DE EXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO
NÃO DECLARADO.
COMPETÊNCIA. AUTUAÇÃO. POSSIBILIDADE.
REEXAME DO SUBSTRATO FÁTICO-
PROBATÓRIO DOS AUTOS.
SÚMULA Nº 07/STJ.

1. - O INSS, ”ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte, possui

o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação” (REsp nº 515.821/RJ, Rel. Min.

FRANCIULLINETTO, DJ de 25/04/05).

2. - Destaque-se que remanesce hígida a competência da Justiça do Trabalho na chancela da existência ou não do aludido vínculo empregatício, na medida em que: ”O juízo de valor do fiscal da previdência acerca de possível relação trabalhista omitida pela empresa, a bem da verdade, não é definitivo e poderá ser contestado, seja administrativamente, seja judicialmente” (REsp nº 575.086/PR, Rel. Min. CASTROMEIRA, DJ de 30/03/06).

3. - O acórdão recorrido, ao dirimir a controvérsia, entendeu que inexistiu prova que afastasse a validade da NFLD, sendo que, para rever tal posicionamento, seria necessário o seu reexame, que serviu de sustentáculo ao convencimento do julgador, ensejando, no caso, a incidência da Súmula nº 07/STJ.

4. - Agravo regimental improvido. PREVIDENCIÁRIO - INSS - FISCALIZAÇÃO - AUTUAÇÃO - POSSIBILIDADE - VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

A fiscalização do INSS pode autuar empresa se esta deixar de recolher contribuições previdenciárias em relação às pessoas que ele **julgue com vínculo empregatício**. Caso discorde, a empresa dispõe do acesso à Justiça do Trabalho, a fim de questionar a existência do vínculo. Recurso provido.

(STJ. 1ª Turma. REsp 236279/RJ; Recurso Especial 1999/0098105-7. Relator Min. Garcia Vieira. DJ 20.03.2000. p. 48)(...)

A competência da Justiça do Trabalho não exclui a das autoridades que exerçam funções delegadas para exercer a fiscalização do fiel cumprimento das normas de proteção ao trabalho, entre as quais se inclui o direito & previdência social.

No exercício de suas funções, o fiscal pode tirar conclusões diferentes das adotadas pelo contribuinte, sob pena de se consagrar a sonegação. Exige-se, contudo, que a decisão decorrente da fiscalização seja fundamentada, quer para que se atenda ao princípio da legalidade, ou para que o ato possa ser objeto de controle judicial, ou para que o contribuinte possa exercer seu direito de defesa.

Dou provimento ao recurso e inverte as penas de **sucumbencia**.de 24/08/2001

(STJ. AG nº 257.017-RS. Relator Min. José Delgado. DJ 21/10/99.)

RECURSO ESPECIAL — FISCALIZAÇÃO — CONSTATAÇÃO DE LIAME LABORAL POR MEIO DE FISCAL DA PREVIDÊNCIA — ALEGADA POSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO DE VINCULO EMPREGATÍCIO DE PESSOAS QUE PRESTAM SERVIÇOS NAS EMPRESAS QUE DEVEM RECOLHER CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCOMPETÊNCIA PARA DESQUALIFICAR A RELAÇÃO EMPREGATÍCIA RECONHECIDA EM AMBAS AS INSTÂNCIAS — PRETENDIDA REFORMA COM BASE EM JULGADO DESTE SODALÍCIO — RECURSO PROVIDO.- No particular, o fiscal, ao promover a fiscalização para eventual cobrança da contribuição, entendeu que os médicos que estavam a prestar serviços nas dependências do hospital da contribuinte possuíam vínculo de trabalho, razão por que lavrou os autos de infração. -

O IAPAS ou o INSS (art. 33 da Lei n. 8.212), ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação. (...) -

Recurso especial conhecido e provido com base na divergência jurisprudencial.

(Resp 515821/RJ; Recurso Especial 2003/0027212-8. Relator Min.Franciulli Netto. STJ. 2ª Turma. DJ 25.04.2005. p. 278.)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INSS. FISCALIZAÇÃO DE EMPRESA.CONSTATAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO DECLARADO. COMPETÊNCIA. AUTUAÇÃO. POSSIBILIDADE. REEXAME DO SUBSTRATOFATICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SUMULA Nº 07/STJ.

1-0 INSS, "ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte, possui

dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela **prestam serviços**. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação

empregaticia, a fiscalização deve procedera autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação”

(Resp nº515.821/RJ, Rel. Min. FRANCIUM NETTO, DJ de 25/04/05).

(...)

- Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 894015 /AL ; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL2006/0227932-9 Relator Min. FRANCISCO FALCÃO Franciulli Netto. STJ. 1ª Turma. DJ 12.04.2007p. 251) (grifei)

No mesmo sentido são os seguintes julgados do CRPS:

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD.
TERCEIRIZAÇÃO. SIMULAÇÃO. DESCARA
CTERIZAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS.
AUSÊNCIA DE NULIDADE. CORREÇÃO
MONETÁRIA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC
LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

— Constatado pela fiscalização do INSS que os serviços terceirizados da empresa ocorrem de forma simulada, apenas para burlar o FISCO, correto o enquadramento dos empregados terceirizados como segurados empregados da empresa contratante; (.)

RECURSO CONHECIDO E WO PROVIDO.

(4º CAJ. NFLD DEBCAD Nº 35.472.425-8. Acórdão nº 239/2005. Relator: Rogério de Lellis Pinto. Julgamento em 23/02/05. Resultado do julgamento: RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO POR UNANIMIDADE.)

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD.
TERCEIRIZAÇÃO. SIMULAÇÃO. DESCARA
CTERIZAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS.
AUSÊNCIA DE NULIDADE. CORREÇÃO
MONETÁRIA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.
LEGALIDADE. SEBRAE. INCRA.
CONSTITUCIONALIDADE. ASSISTÊNCIA MÉDICA.
PRÓ-LABORE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.
SES1. SENAL COMPETÊNCIA PARA ARRECADAR.

— Constatado pela fiscalização do INSS que os serviços terceirizados da empresa ocorrem de forma simulada, apenas para burlar o FISCO, correto o enquadramento dos empregados terceirizados como segurados empregados da empresa contratante; (..)

RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

CAJ. NFLD DEBCAD Nº 35.472.423-1. Acórdão nº 238/2005. Relator: Rogério de Lellis Pinto. Julgamento em 23/02/05. Resultado do julgamento: RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO POR UNANIMIDADE)

Por todo o exposto, conclui-se que o lançamento fiscal, realizado dentro da competência legal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

A notificada entende, ainda, que a fiscalização não comprovou a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego.

Entretanto, a autoridade notificante constatou que os professores que prestavam serviços à recorrente como autônomos na verdade enquadravam-se no art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/91, citada acima, sendo, portanto, segurados empregados da recorrente.

Cumprе observar que a própria recorrente afirma que os professores caracterizados como empregados.

Ou seja, as atividades desenvolvidas pelos professores relacionados no Relatório Fiscal são matérias da competência de uma Universidade, e diante da existência de uma posição jurisprudencial de que é vedada a terceirização da atividade fim da empresa, não há como vislumbrar que atividade da instituição de ensino seja exercida por terceiros sem vínculo com a recorrente.

Dessa forma, a fiscalização demonstrou a presença de subordinação, pessoalidade, onerosidade e não-eventualidade, requisitos necessários à caracterização do vínculo de emprego e caracterizou as pessoas físicas enquadrada como autônomo pela empresa, como segurado empregado da recorrente.

E, segundo o Ministro Carlos Veloso “Corre em favor do ato administrativo a presunção da legitimidade. Assim, se o lançamento fiscal previdenciário aponta a existência de empregados e não trabalhadores autônomos, cumpre ao contribuinte ilidir, mediante prova, essa presunção” (TRF AC. 101.404-MG, Min. Carlos Veloso - DJU 05/09/85, pág. 14800).

Dessa forma, o agente fiscal, ao constatar a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego e a falta do recolhimento da contribuição devida incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, lavrou corretamente a presente NFLD.

É oportuno salientar que, após 03/2003, esses mesmos trabalhadores foram enquadrados como segurados empregados pela própria recorrente, e continuaram a exercer as

mesmas funções que exerciam antes, ou seja, continuaram a ministrar aulas como quando eram considerados contribuintes individuais pela empresa.

A fiscalização verificou que tais segurados estavam obrigados a ministrar aulas de acordo com os horários e os conteúdos programáticos estabelecidos pela notificada, nos locais por ela definidos, obrigando-se ainda ao controle de frequência dos alunos e a sua avaliação para fins de aprovação ou não.

Todos esses fatos, aliados aos demais narrados pela fiscalização, reforçam a convicção de que esses professores eram, na verdade, empregados da Fundação.

A recorrente traz um extenso arrazoado tentando demonstrar que possui direito, legalmente constituído, à isenção e à imunidade tributária.

Contudo, conforme já exposto acima, tal matéria é totalmente impertinente ao objeto da NFLD discutida, uma vez que toda empresa, inclusive as detentoras do benefício fiscal de isenção tributária, estão obrigadas a recolher a contribuição previdenciária devida pelos seu empregados.

A recorrente protesta pela realização de perícia.

Todavia, da análise dos autos, verifica-se que não existem dúvidas a serem sanadas, já que o Relatório Fiscal está claro e a NFLD muito bem fundamentada.

O art. 18, da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Dec. 70.235/72), estabelece que:

Art.18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

Portanto, as autoridades julgadoras de primeira instância, ao entenderem ser prescindível a produção de novas provas, indeferiu com muita propriedade o pedido de perícia.

Dessa forma, não se pode acolher a alegação de cerceamento de defesa pelo indeferimento da perícia, já que não restou demonstrada pela recorrente a necessidade de sua realização.

Assim, indefere-se o pedido de perícia, por considerá-la prescindível e meramente protelatória.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constatasse o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que

esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz *“o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)”*. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP

na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo da benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, *“serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina).”* Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106,

inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, no sentido de: (a) afastar do lançamento os fatos geradores até 11/2002, inclusive; (b) limitar a multa a 20%.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva